

## **ძირითადი საშუალებების მიღების და მქსპლუატაციის ხარჯების აღრიცხვა**

**მუხრან ქამადაძე**

სტუ დოქტორანტი

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ყოველი ჩანაწერი უნდა გაკეთდეს პირ-ველადი დოკუმენტაციის საფუძველზე, რომლებიც აფიქსირებენ ოპერაციის შესრულების ფაქტს.

ძირითადი საშუალებების და მათი მოძრაობის აღსარიცხვად უნდა შემუშავდეს დოკუმენტბრუნვის რაციონალური სისტემა.

ძირითადი საშუალებების მიღება ბუღალტრულ აღრიცხვაში ფორ-მდება შემდეგი პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე:

- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა;
- სასაქონლო ზედნადები და მიღება-ჩაბარების აქტი.

მიღება-ჩაბარების აქტი გამოიყენება ძირითადი საშუალებების მიღე-ბის აღრიცხვის დროს, როცა ხდება ძირითადი საშუალებების მიღება საწყობში. მიღება-ჩაბარების აქტი შეიძლება ასახავდეს ძირითადი სა-შუალებების შიდა საორგანიზაციო გადაადგილებას ან მათ გასვლას ორგანიზაციიდან. მიღება-ჩაბარების აქტი ივსება აგრეთვე, იმ შემთხვე-ვაშიც, თუ ძირითადი საშუალებები მიღებულია სხვა აუცილებელი დო-კუმენტების გარეშე.

**ძირითადი საშუალებების აღრიცხვის წინაშე ორი მნიშვნელოვანი ამოცანა დგას:**

- ძირითადი საშუალებების ღირებულების რა ნაწილი ჩამოიწერება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის დანახარჯებში;
- როგორ უნდა განისაზღვროს ძირითადი საშუალებების ნარჩენი ღირებულება, რომელიც ბალანსში აისახება.
- ამ ამოცანის გადასაწყვეტად, პასუხი უნდა გაეცეს შემდეგ ოთხ კითხვას:
- როგორ განისაზღვროს საშუალებების პირვანდელი ან გადაფა-სებული (აღდგენითი) ღირებულება?
- როგორ განისაზღვროს და ჩამოიწეროს საშუალებების ღირებუ-ლების ნაწილი ხარჯებში?
- როგორ აღირიცხოს რემონტთან, ტექნიკურ მომსახურებასთან, ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული ხარჯები?

• როგორ აისახოს აღრიცხვაში ძირითადი საშუალებების გასვლა? ძირითადი საშუალებების შეძენის და მათი ღირებულების ზრდის ყველა ოპერაცია აისახება ძირითადი საშუალებების ანგარიშის დებეტში.

**განასხვავებენ ძირითადი საშუალებების შეძენის (მიღების) შემდეგ ფორმებს:**

ნაღდი ფულადი საშუალებების გადახდის გზით;

კრედიტით (განვადებით, შემდგომი გადახდის პირობით) შეძენით;

აქციებზე გაცვლით;

სხვა არაფულად აქტივებზე გაცვლით (ბარტერული გაცვლა);

სამეურნეო წესით მშენებლობისა და კონსტრუირების გზით;

უსასყიდლოდ, ჩუქების გზით.

**ძირითადი საშუალებების შეძენა ფულადი სახსრების გადახდით.**

ფულადი სახსრების გადახდით ძირითადი საშუალებების შეძენისას, მათი საბალანსო ღირებულება რამდენიმე მეთოდით გაიანგარიშება. ასეთი მეთოდებია:

- ფაქტიური დანახარჯის მეთოდი;
- მიმდინარე ღირებულების მეთოდი;
- წმინდა სარეალიზაციო ღირებულების მეთოდი;
- შესაცვლელი ხარჯის მეთოდი.

მნიშვნელოვანია ფაქტიური ხარჯის მეთოდი, რომელიც გულისხმობს ამ ხარჯების გათანაბრებას ძირითადი საშუალებების შეძენასა და მისი საექსპლუატაციოდ მომზადებაზე გაწეული ფულადი საშუალებების ფაქტიურ ხარჯთან, ე. ი. ძირითადი საშუალებების შეფასებას პირვანდელი (საბალანსო) ღირებულებით.

საერთაშორისო სტანდარტებით ეს არის აქტივის შეძენის დანახარჯები მის მუშა მდგომარეობაში მოყვანისა და გამოყენების ადგილამდე მიტანის ხარჯების ჩათვლით.

ცალკეულ შემთხვევებში, განსაკუთრებით ძირითადი საშუალებების საბაზრო ფასების მნიშვნელოვანი ცვლილებისას, ფაქტიური ხარჯის მეთოდი, მათი რეალური ღირებულების გასაზომად არაობიექტურია. ამიტომ ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისათვის უმჯობესია გამოყენებულ იქნას მიმდინარე ღირებულების მეთოდი, წმინდა სარეალიზაციო ღირებულების მეთოდი ან შესაცვლელი ხარჯის მეთოდი.

**მიმდინარე ღირებულების მეთოდი** გულისხმობს ძირითადი საშუალებების გადაფასებას, მოცემულ მომენტში ფასების დონის გათვალისწინებით;

**წმინდა სარეალიზაციო ღირებულების მეთოდი** გულისხმობს ამონაგების რეალური შეფასების განსაზღვრას, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნას მოცემულ მომენტში იგივე სახის ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან;

**შესაცვლელი ხარჯის მეთოდი** ემყარება ანალოგიური ძირითადი საშუალების შეძენის ხარჯების შეფასებას, მიმდინარე საბაზრო ფასებით.

მაშასადამე, თანახმად შესაბამისობის პრინციპისა, ძირითადი საშუალების შეძენის ხარჯები აქტივის ექსპლუატაციის მთელ პერიოდზე განაწილდება და არ მიეკუთვნება მიმდინარე პერიოდის ხარჯებს.

**ძირითადი საშუალებების კრედიტით** (განვადებით, შემდგომი გადახდის პირობით) შეძენისას, ისევე, როგორც ძირითადი საშუალებების შეძენის სხვა მეთოდების გამოყენებისას, მათი საბალანსო ღირებულება ფაქტიური დანახარჯების პრინციპით განისაზღვრება.

ძირითადი საშუალებების კრედიტით შეძენისას გამოიყენება თვითღირებულების განსაზღვრის ორი მეთოდი:

- მთლიანი ღირებულების მეთოდი;
- წმინდა ღირებულების მეთოდი.

პირველ შემთხვევაში, თანხის ვადამდელი გადახდისათვის დათმობაზე, კეთდება დამატებითი ბუღალტრული ჩანაწერი. მეორე შემთხვევაში კი დათმობის თანხა დროებით იწერება არასაოპერაციო შემოსავლების ანგარიშის დებეტში, ხოლო თანხის გადახდისას კრედიტში.

ბასს-ი უშვებს სესხის პროცენტის კაპიტალიზებას იმ შემთხვევაში, როდესაც ის გაწეულია განსაკუთრებულ აქტივებზე.

განსაკუთრებული აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი.

განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებულ დანახარჯებს მიეკუთვნება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ის დანახარჯები, რომელთა თავიდან აცილება შესაძლებელი იქნებოდა, აუცილებელი რომ არ ყოფილიყო განსაკუთრებულ აქტივთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა. ბასს-23 “სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები”-ს მიხედვით სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზება იწყება მაშინ, როდესაც:

- განსაკუთრებულ აქტივებზე გაწეულია პირველი დანახარჯები;

- გაწეულია სესხით სარეგებლობასთან დაკავშირებული პირველი დანახარჯები;

მოცემული აქტივის გამოსაყენებლად ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოსაყვანად დაწესებულია პირველი სამუშაოები.

სესხით სარეგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზება გრძელდება მანამ, სანამ არ დასრულდება აქტივზე ტექნიკური თუ ადმინისტრაციული ხასიათის აქტიური სამუშაოები. სესხით სარეგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზება უნდა შეწყდეს, თუ აქტივებზე აქტიური სამუშაოები შეჩერდება.

აქტივის ღირებულების საეიმედოდ შეფასებისას, ყურადღება უნდა გამახვილდეს იმ გარემოებაზე, რომ თუ სხვადასხვა მიზეზებით აქტიური სამუშაოები შეჩერებულია, ან დროზე ადრე ჩაბარდა ექსპლუატაციაში. მაშინ დარჩენილი/მოცდენილი თვის/თვეების პროცენტი უნდა აღიარდეს პერიოდის ხარჯად და არ კაპიტალიზირდება ძირითადი სშუალელების ღირებულებაში.

**ძირითადი საშუალებების საკუთარ აქციებზე გაცვლით** მიღებისას საჭიროა განისაზღვროს აქციებზე გასაცვლელი ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება. ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების განსაზღვრის საში ვარიანტი გამოიყენება:

- აქციების საბაზრო ღირებულებით;
- ძირითადი საშუალებების საბაზრო ღირებულებით;
- ძირითადი საშუალებების დამოუკიდებელი შეფასების მეთოდით.

აქციების საბაზრო ღირებულების გამოყენება ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისათვის შესაძლებელია, თუ ამ აქციების კოტირება ღია ბაზარზე ხდება.

სასურველია ძირითადი საშუალებები შეფასდეს საბაზრო ღირებულებით, თუ ამის შესაძლებლობა არსებობს.

იმ შემთხვევაში, თუ ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა პირველი ან მეორე მეთოდით შეუძლებელია, გამოიყენება დამოუკიდებელი შეფასების მეთოდი.

**ძირითადი საშუალებების მიღება შეიძლება მოხდეს სხვა ისეთ არაფულად აქტივებზე გაცვლით, რომელზეც არსებობს ბაზრის მოთხოვნა და შესაძლებელია მისი რეალური ღირებულების განსაზღვრა.** ასეთ გაცვლას ბარტერულ ოპერაციას უწოდებენ.

თუ გაცვლის ოპერაციას არ აქვს კომერციული შინაარსი და შესაძ-

ლებელია მიღებული და გაცემული აქტივების საიმედოდ შეფასება, მაშინ ბარტერიტ მიღებული ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება შეფასდება მისი რეალური ღირებულებით. წინააღმდეგ შემთხვევაში, უნდა მოხდეს შესწორება ფულადი სახსრებით ან მისი ეკვივალენტით. იმ შემთხვევაში თუ გაცვლას აქვს კომერციული ხასიათი ან მიღებული ან გაცემული აქტივების რეალური ღირებულება არ არის საიმედოდ შეფასებული, გაცვლის გზით მიღებული აქტივის თვითღირებულება ფასდება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით. ე.ი სხვა აქტივზე გაცვლის გზით მიღებული ძირითადი საშუალება “ფასდება მიღებული აქტივის რეალური ღირებულებით, რომელიც ექვივალენტურია გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებისა და შესწორებულია ნებისმიერი ფულადი სახსრების ან მისი ექვივალენტის გადახდილი თანხით” (ბასს 16, პ. 22)

**საკუთარი ძალებით წარმოების გზით მიღებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება** განისაზღვრება შეძენილი აქტივის მსგავსად. აქტივის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას მხედველობაში მიიღება აქტივის წარმოებაზე გაწეული ყველა პირდაპირი ხარჯი. ზედნადები ხარჯები კი აქტივის საბალანსო ღირებულებაში მხოლოდ მაშინ შეიტანება, თუ უშუალოდაა დაკავშირებული კონკრეტული აქტივის მშენებლობასთან.

მშენებლობასთან დაკავშირებული ხარჯებისა და დამთავრებული ობიექტის თვითღირებულების განსაზღვრის მიზნით, ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცალკე გამოიყენება დამოუკიდებელი ანგარიში “დაუმთავრებელი მშენებლობა”, რომლის დებეტშიც თავს იყრის და მზარდი ჯამით აისახება მშენებლობაზე გაწეული დანახარჯები. მშენებლობის დამთავრების შემდეგ, დანახარჯების საერთო ჯამი დაკრედიტდება ანგარიშში “დაუმთავრებელი მშენებლობა” და თანხა, რომელიც დამთავრებული ობიექტის თვითღირებულებას წარმოადგენს, გადაიტანება კონკრეტული ძირითადი საშუალების ანგარიშის დებეტში.

**ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ მიღებისას** ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება მათი რეალური საბაზრო ღირებულებით. უსასყიდლოდ მიღებული ძირითადი საშუალებები აისახება კონკრეტული ძირითადი საშუალების ანგარიშის დებეტში და ანგარიშის “უსასყიდლოდ მიღებული ქონება” კრედიტში, რომელიც ანგარიშთა გეგმაში განთავსდება რეზერვების ამსახველი ანგარიშების ჯგუფში.

ექსპლოატაციის პროცესში ძირითადი საშუალებები საჭიროებენ მოვლა-პატრონობას და სისტემურ მომსახურებას.

ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული ხარჯები შეიძლება სამ ჯგუფად დაიყოს:

- დანახარჯები, რომლებიც იწვევენ ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების ვადის გახანგრძლივებას ან მათი წარმადობის ამაღლებას;
- დანახარჯები, რომლებიც არ იწვევენ ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების ვადის გახანგრძლივებას ან მათი წარმადობის ამაღლებას;
- დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია ძირითადი საშუალებების გაუფრთხილებელ მოპყრობასთან.

დანახარჯები, რომლებიც იწვევენ ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების ვადის გახანგრძლივებას ან მათი წარმადობის ამაღლებას, დაემატება აქტივის საბალანსო ღირებულებას, ანუ მოხდება მათი კაპიტალიზაცია და ამორტიზდება რამდენიმე საარღიჯხო პერიოდის განმავლობაში.

ბასს-ის მიხედვით, ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული დანახარჯების აქტივად აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც ამ დანახარჯების შედეგად აქტივის მწარმოებლურობა გაიზარდა. ასეთი დანახარჯებია:

დანახარჯები, რომლებიც არ იწვევენ ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების ვადის გახანგრძლივებას ან მათი წარმადობის ამაღლებას და დაკავშირებულია ამ აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის აღდგენა-შენარჩუნებასთან, აღირიცხება მათი გაწვევისთანავე, როგორც მიმდინარე პერიოდის ხარჯი. ასეთი ხარჯებია, ძირითადი საშუალებების რემონტისა და ტექნიკური მომსახურების, აგრეთვე, სხვა ანალოგიური შედარებით უმნიშვნელო მოცულობის ხარჯები.

გაუფრთხილებელი მოპყრობის შედეგად დაზიანებული ძირითადი საშუალებების აღდგენის დანახარჯები საწარმოსათვის წარმოდგენს ზარალს. გამონაკლისია აღნიშნული მიზეზით გაწეული ხარჯი, რომელიც იწვევს ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების ვადის არსებით გახანგრძლივებას. მაშასადამე, დანახარჯები, რომლებიც გაწეულ იქნება ძირითადი საშუალებების უკვე აქტივად აღიარების შემდეგ, მხოლოდ მაშინ დაემატება აქტივების საბალანსო ღირებულებას, თუ ამ დანახარჯების შედეგად საწარმო მიიღებს მეტ ეკონომიკურ სარგებელს. აქტივების ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული ყველა სხვა დანახარჯი აღიარებულ უნდა იქნეს ხარჯებად მათი გაწვევისთანავე.